**MÔ HÌNH TỔ CHỨC BỘ MÁY KIỂM TOÁN NỘI BỘ HIỆU QUẢ TRONG CÁC ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH, SỰ NGHIỆP-KINH NGHIỆM QUỐC TẾ VÀ BÀI HỌC CHO VIỆT NAM**

**Ths. Nguyễn Thị Tấm**

**Khoa Kế toán – Trường Đại học Duy Tân**

**254 Nguyễn Văn Linh – Đà Nẵng**

Tại Việt Nam, KTNB được ra đời từ những năm cuối của thế kỷ XX, song gần 20 năm qua, KTNB mới được quan tâm, xây dựng, phát huy tốt vai trò của mình trong các ngân hàng, tổ chức tín dụng cũng như 1 số công ty, tập đoàn lớn, kèm theo đó là hệ thống văn bản pháp quy liên quan đến các tổ chức, DN này cũng được ban hành và triển khai. Riêng đối với KTNB trong các đơn vị HCSN đang từng bước được thay đổi. Để tổ chức KTNB phát huy được vai trò, cũng như thực hiện tốt nhiệm vụ của mình thì khâu tổ chức công tác KTNB và tổ chức bộ máy nội bộ được coi là giữ vị trí then chốt. Thực tế tại các quốc gia trên thế giới, các mô hình KTNB trong các cơ quan, tổ chức nhà nước được tổ chức khoa học, hợp lý đã góp phần không nhỏ trong việc nâng cao hiệu quả của KTNB. Bài viết này đề cập đến một số mô hình tổ chức bộ máy KTNB ở một số quốc gia trên thế giới, từ đó rút ra bài học kinh nghiệm.

Từ khóa: Đơn vị HCSN, tổ chức, mô hình, KTNB

**1. Mô hình tổ chức bộ máy KTNB trong các cơ quan, tổ chức Nhà nước tại một số quốc gia trên thế giới**

Mặc dù, việc xây dựng và phát triển kiểm toán nội bộ trong các nước là khá đa dạng nhưng đều thuộc vào một trong hai mô hình chính: (1) mô hình tập trung và (2) mô hình phi tập trung. Tuy nhiên, trên thực tế, có những quốc gia lại áp dụng hỗn hợp hai mô hình trên.

**Mô hình kiểm toán nội bộ của Pháp**

Mô hình kiểm toán nội bộ của Pháp thiên về mô hình tập trung. Tại Pháp, Tổng Thanh tra Tài chính là kiểm toán viên nội bộ của Bộ Tài chính, không chỉ kiểm tra hoạt động của Bộ Tài chính mà còn kiểm soát toàn bộ hoạt động của các cơ quan nhà nước. Tuy nhiên, hầu hết các Bộ, ngành đều có kiểm toán viên nội bộ riêng. Các kiểm toán viên này chịu sự quản lý của Ban Quản lý thuộc Bộ và phải gửi báo cáo về hoạt động của mình cho Ban này. Chức năng kiểm toán nội bộ do “các kế toán công” thực hiện và được quản lý tập trung. Hoạt động chuyên môn nghiệp vụ của kiểm toán viên nội bộ do Cơ quan Kiểm toán Nhà nước của Pháp thẩm định. Đồng thời, các Tổng thanh tra cũng thực hiện chức năng giám sát hoạt động của kiểm toán nội bộ. Tổng Thanh tra Tài chính gửi báo cáo trực tiếp cho Bộ trưởng Bộ Tài chính về hoạt động của các cơ quan, tổ chức nhà nước và thực hiện chức năng kiểm tra tổng thể, mà không dừng lại ở chức năng kiểm toán tính tuân thủ.

**Mô hình kiểm toán nội bộ của Bồ Đào Nha**

Giống như Pháp, Bồ Đào Nha cũng áp dụng mô hình kiểm toán nội bộ tập trung. Trách nhiệm kiểm soát tài chính của tất cả các cơ quan nhà nước được thực hiện một cách tập trung. Tổng Thanh tra Tài chính của Bồ Đào Nha chịu trách nhiệm kiểm soát tổng thể đối với việc thu - chi tài chính công. Ban Giám đốc Ngân sách chung chịu trách nhiệm thực hiện ngân sách nhà nước; Hiệp hội quản lý Tài chính về An ninh xã hội chịu trách nhiệm đối với ngân sách an ninh xã hội.

Chánh Thanh tra của mỗi Bộ, ngành thực hiện chức năng kiểm soát nội bộ của ngành; tập trung hoạt động kiểm soát nội bộ tại các đơn vị hoạt động. Bộ phân kiểm toán của các đơn vị hoạt động chịu trách nhiệm thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ và tập trung vào việc kiểm tra các hoạt động quản lý. Kết quả mà bộ phận kiểm toán này thu được sẽ trở thành đầu vào cho các cuộc kiểm toán cấp cao hơn.

**Mô hình kiểm toán nội bộ của Anh**

Anh áp dụng mô hình kiểm toán nội bộ phi tập trung. Kiểm toán viên kiểm toán nội bộ do các Bộ, ngành tuyển dụng và quản lý. Kiểm toán viên nội bộ chịu trách nhiệm báo cáo hoạt động của mình lên cán bộ tài chính cấp cao nhất của Bộ, “kế toán trưởng”. Tại Anh, kiểm toán nội bộ của các Bộ, ngành phát triển rất mạnh và tập trung vào các vấn đề mang tính hiệu quả. Bộ Tài chính biên soạn và phát hành các chuẩn mực và hướng dẫn hoạt động kiểm toán nội bộ. Hoạt động ngoại kiểm do Văn phòng Kiểm soát viên và Tổng kiểm toán (C&AG) thuộc Cơ quan Kiểm toán quốc gia Vương Quốc Anh (NAO) thực hiện. Ở Anh, Ủy ban Kiểm toán được thiết lập cùng thời gian với NAO và chịu trách nhiệm kiểm toán tại địa phương, các dịch vụ an ninh và y tế quốc gia. Ủy ban này cử các kiểm toán viên tới chính quyền các địa phương và các cơ quan y tế quốc gia để thực hiện hoạt động kiểm toán của mình.

Hệ thống kiểm toán nội bộ của Anh hiện nay vẫn chủ yếu tuân theo mô hình phi tập trung và kế thừa mô hình chính quyền Westminster (một địa danh của Anh) - mô hình cho phép có sự linh hoạt trong hoạt động của kiểm toán nội bộ.

**Mô hình kiểm toán nội bộ của Hoa Kỳ**

Nhìn chung, Hoa Kỳ áp dụng mô hình kiểm toán nội bộ phi tập trung. Văn phòng Kiểm toán Hoa Kỳ (GAO) chịu trách nhiệm ngoại kiểm, đánh giá hoạt động các Bộ, ngành theo sự phân công của Quốc hội. Trong khi đó, kiểm toán viên nội bộ của Hoa Kỳ lại chịu trách nhiệm quản lý của các tổ chức. Mô hình kiểm toán nội bộ đầu tiên của Hòa Kỳ được áp dụng bắt nguồn từ khu vực tư nhân: các tổ chức kiểm toán nội bộ độc lập với các bộ phận sản xuất và tài chính của công ty, lập báo cáo và gửi lên ban điều hành cấp cao của công ty, bao quát toàn bộ các hoạt động kiểm soát quản lý của đơn vị. Tuy nhiên, theo thời gian, mô hình này đã được điều chỉnh. Từ năm 1978, khi Luật Tổng Thanh tra được ban hành, mỗi Bộ, ngành được bố trí một Tổng Thanh tra, với tư cách là người đứng đầu bộ phận kiểm toán nội bộ của Bộ, ngành đó. Tổng Thanh tra độc lập với các bộ phận khác của Bộ, ngành và báo cáo kết quả hoạt động của mình trực tiếp lên người đứng đầu của Bộ, ngành và Quốc hội.

Ngoài hai mô hình trên, thực tế cho thấy ở các nước còn có những mô hình kiểm toán nội bộ khác, thể hiện sự kết hợp giữa chức năng ngoại kiểm và nội kiểm. Ví dụ, ở Đức, kiểm toán nội bộ không thuộc hệ thống kiểm soát của cơ quan nhà nước, mà là một bộ phận cấu thành của kiểm toán bên ngoài (ngoại kiểm). Trong khi đó, kiểm toán viên nội bộ lại làm việc trong các cơ quan nhà nước, họ tuân thủ theo hướng dẫn kỹ thuật và nghề nghiệp cũng như chịu sự giám sát của Cơ quan kiểm toán Tối cao Đức, cơ quan Kiểm toán Liên bang. Họ chỉ báo cáo hoạt động của mình lên Cơ quan Kiểm toán Tối cao và thực hiện vai trò tiền kiểm thay vì vai trò kiểm toán nội bộ truyền thống.

**4. Một số bài học kinh nghiệm cho Việt Nam**

Trên cơ sở nghiên cứu kinh nghiệm của một số nước trong việc xây dựng và phát triển kiểm toán nội bộ trong các cơ quan, tổ chức nhà nước, bài viết rút ra một số bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.

Thứ nhất, dù áp dụng phương pháp tiếp cận nào để xây dựng kiểm toán nội bộ (mô hình tập trung hay phi tập trung) thì cũng cần cân nhắc một số nguyên tắc sau: (1) kiểm toán nội bộ phải được coi là một bộ phận cấu thành quan trọng trong các thủ tục kiểm soát tài chính nội bộ nhằm bảo đảm lợi ích tài chính của các cơ quan, tổ chức nhà nước; (2) mặc dù tập trung chủ yếu vào kiểm toán tính tuân thủ nhưng chức năng kiểm toán nội bộ cần được mở rộng ra với các thủ tục kiểm toán chi tiết, kiểm tra hệ thống, hoạt động và kiểm toán công nghệ thông tin; (3) để thực hiện một các hiệu quả, chức năng kiểm toán nội bộ phải độc lập với hoạt động quản lý thường nhật của cơ quan, tổ chức, nhưng đồng thời phải có sự liên hệ trực tiếp với ban quản lý cấp cao nhất để đảm bảo rằng các phát hiện và kiến nghị của kiểm toán nội bộ sẽ được thực hiên hợp lý; (4) hoạt động kiểm toán nội bộ phải được thực hiện trên cơ sở áp dụng và tuân thủ các chuẩn mực quốc tế.

Thứ hai, chiến lược phát triển chức năng kiểm toán nội bộ được xây dựng trên cơ sở kết hợp nhiều nhân tố như: định hướng kiểm soát và quản lý (mục tiêu của kiểm toán nội bộ); mức độ tập trung của kiểm toán nội bộ trong tổ chức (cách thức tổ chức kiểm toán nội bộ); mối quan hệ giữa kiểm toán nội bộ và kiểm toán bên ngoài (trách nhiệm và sự phối hợp); và hệ thống hóa các kinh nghiệm trong hoạt động kiểm toán nội bộ (cải tiến chức năng kiểm toán nội bộ).

Thứ ba, mục tiêu kiểm toán nội bộ cũng là một cơ sở để xây dựng và phát triển kiểm toán nội bộ trong các cơ quan, tổ chức nhà nước. Thực tế nghiên cứu kinh nghiệm kiểm toán nội bộ của các quốc gia cho thấy có rất nhiều cách hiểu khác nhau về vai trò của kiểm toán nội bộ. Theo mô hình kiểm toán nội bộ tập trung, kiểm toán nội bộ được coi là một chức năng của Bộ Tài chính, hỗ trợ Bộ Tài chính trong việc kiểm soát sự tuân thủ của các Bộ, ngành đối với các quy định, hướng dẫn và chế độ kế toán của Bộ Tài chính. Mục tiêu kiểm toán nội bộ trong mô hình này nhấn mạnh sự tuân thủ và hoạt động kiểm soát. Trong khi đó, với mô hình phi tập trung, thông qua việc đảm bảo các nguồn lực công được sử dụng một cách hiệu quả, kiểm toán nội bộ đã giúp các nhà quản lý ngân sách đưa ra được các biện pháp điều chỉnh hợp lý. đồng thời đưa ra các kiến nghị thích hợp để nâng cao hiệu lực quản lý lại có vai trò hỗ trợ các nhà quản lý ngân sách. Do đó, mục tiêu của kiểm toán nội bộ trong mô hình phi tập trung là nhằm nhấn mạnh tính hiệu quả và hiệu lực của việc sử dụng các nguồn lực và thực hiện các dịch vụ. Như vậy, việc xây dựng chức năng kiểm toán nội bộ cần phải dựa trên cơ sở các ưu tiên của mỗi quốc gia. Đối với các quốc gia đang gặp các vấn đề về quản trị, thì mục tiêu tiên quyết là cần đảm bảo tính tuân thủ luật và quy định về tài chính. Còn đối với các quốc gia đang phải đối mặt với các áp lực tài chính thì cần phải đảm bảo các mục tiêu kinh tế vĩ mô.

Thứ tư, lựa chọn mức độ tập trung của chức năng kiểm toán nội bộ trong các cơ quan, tổ chức nhà nước. Theo kinh nghiệm của các nước thì mô hình kiểm toán nội bộ tập trung giúp duy trì và phát triển sự chuyên nghiệp của các kiểm toán viên nội bộ; đổng thời nâng cao tính độc lập của bộ phận kiểm toán nội bộ. Vì kiểm toán nội bộ do Bộ Tài chính quản lý, không thuộc sự kiểm soát trực tiếp của các Bộ, ngành. Tuy nhiên, mô hình này cũng có một số nhược điểm như: làm giảm trách nhiệm giải trình của Ban quản lý Bộ, ngành; hạn chế hiệu lực vì thiếu tính minh bạch; và thiếu sự phối hợp với các ban, ngành khác. Do vậy, khi lựa chọn áp dụng mô hình kiểm toán nội bộ tập trung hay phi tập trung thì cần cân nhắc điều kiện cụ thể của mỗi quốc gia. Khi áp dụng mô hình tập trung hoàn toàn, Bộ Tài chính sẽ chịu trách nhiệm về tính đúng đắn của hoạt động quản lý tài chính trong các cơ quan, tổ chức nhà nước, thực hiện trách nhiệm giải trình của các nhà quản lý tài chính. Nếu rủi ro từ những can thiệp mang tính chính trị đối với hoạt động quản lý ngân sách là cao thì việc xây dựng mô hình kiểm toán nội bộ tập trung này cần phải cân nhắc hơn. Tại một số quốc gia, các cơ quan ngoại kiểm yếu kém cũng hàm ý rằng nguy cơ can thiệp mang tính chính trị là khá cao. Ngoài ra, ở đâu năng lực thực hiện chức năng kiểm toán nội bộ là yếu kém liên quan đến năng lực của đội ngũ kiểm toán viên nội bộ thì cần phải xem xét lại hệ thống kiểm soát tập trung của Bộ Tài chính.

Thứ năm, đảm bảo tính độc lập của kiểm toán nội bộ là nền tảng quan trọng đối với việc xây dựng và phát triển kiểm toán nội bộ trong các cơ quan, tổ chức nhà nước. Mục tiêu chính của việc thiết lập chức năng kiểm toán nội bộ là phải đảm bảo được tính độc lập của chức năng này với các hoạt động quản lý thường nhật của các đơn vị, tổ chức. Thực tế cho thấy, mức độ độc lập của kiểm toán nội bộ không giống với hoạt động ngoại kiểm - báo cáo được trình lên Quốc hội. Theo IIA, tính độc lập của kiểm toán nội bộ được quy định như sau: “Các kiểm toán viên nội bộ là độc lập khi thực hiện công việc của mình một cách khách quan. Tính độc lập cho phép các kiểm toán viên độc lập có thể đưa ra các phán đoán công bằng và vô tư khi tiến hành các cuộc kiểm toán…”. Trong trường hợp lý tưởng, các kiểm toán viên nội bộ cần phải chịu trách nhiệm trước Bộ trưởng hoặc giám đốc điều hành của các Bộ, ngành. Trong mô hình phi tập trung, kiểm toán viên nội bộ sẽ báo cáo trực tiếp kết quả hoạt động của mình lên cán bộ cao nhất này. Còn trong mô hình tập trung, kiểm toán viên nội bộ phải báo cáo trực tiếp lên Bộ trưởng Bộ Tài chính để đảm bảo tính độc lập của mình. Kiểm toán viên nội bộ là nhân viên của Bộ, ngành và chịu trách nhiệm trước người đứng đầu của Bộ, ngành thì đã vi phạm nguyên tắc cốt yếu của kiểm toán đó là: một kiểm toán viên không được kiểm toán bản thân mình. Chính vì vậy, việc xác định rõ nhiệm vụ của kiểm toán viên nội bộ là một trong những công việc tiên quyết khi thiết lập chức năng kiểm toán nội bộ tại các cơ quan, tổ chức nhà nước, đồng thời tránh được những mâu thuẫn phát sinh khi kiểm toán viên nội bộ thực hiện nhiệm vụ của mình. Ngoài ra, việc thiết lập Ủy ban kiểm toán tại các Bộ, ngành cũng là một giải pháp của một số quốc gia. Thành viên của Ủy ban này thuộc ban quản lý cấp cao của các cơ quan, tổ chức và là các chuyên gia trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán. Mục tiêu của Ủy ban này là nhằm điều hành hoạt động kiểm toán nội bộ, phát hiện các vấn đề vướng mắc và kịp thời đưa ra các biện pháp điều chỉnh hoặc ngăn ngừa. Điều này không chỉ tăng cường vai trò của kiểm toán nội bộ trong các cơ quan, tổ chức nhà nước mà còn tạo sự tách biệt giữa hoạt động của đơn vị với hoạt động đánh giá của kiểm toán nội bộ. Nhiều quốc gia khác lại nhờ các cơ quan ngoại kiểm độc lập thực hiện hoạt động kiểm toán nội bộ theo định kỳ 2 - 3 năm một lần. Tính độc lập của kiểm toán nội bộ cũng liên quan đến việc phân định ranh giới rõ ràng về trách nhiệm của kiểm toán nội bộ và kiểm toán bên ngoài. Điều này có thể được giải quyết khi xác định rõ quyền hạn và trách nhiệm của kiểm toán viên nội bộ. Bên cạnh đó, cũng cần xem mối quan hệ giữa chức năng nội kiểm và ngoại kiểm như một sự “cộng sinh” - có tác dụng hỗ trợ cả hai chức năng phát triển. Nhưng trong trường hợp này, cả hai chức năng này đều phải mạnh và hiệu quả để hoạt động kiểm toán bên ngoài có thể sử dụng kết quả của kiểm toán nội bộ và kiểm toán nội bộ cũng có thể tham khảo kết quả phát hiện của hoạt động ngoại kiểm.

**5. Kết luận:**

 Việc tổ chức bộ máy KTNB theo mô hình nào phụ thuộc vào hiến pháp, lập pháp, văn hóa và cách tiếp cận của mỗi quốc gia. Những bài học mà tác giả rút ra cho việc xây dựng tổ chức KTNB trong các đơn vị HCSN của các cơ quan quản lý nhà nước hy vọng sẽ giúp cho bộ phận KTNB phát huy được hiệu quả cao nhất.

----------------------------------

**Tài liệu tham khảo**

1. PGS. TS Nguyễn Phú Giang, TS. Nguyễn Trúc Lê (2015), KTNB, NXB Tài chính, Hà Nội.

2. TS. Phan Trung Kiên (2011), Kiểm toán – Lý thuyết và thực hành, NXB Tài chính.

3. OECD (1996), “Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative Practices”, SIGMA Papers No. 4.

4. Havers, H.S “The Role of Internal Auditing in Management Control System in Government: A U.S. Perspective,”, OECD, 1998;

5. OECD SIGMA, “Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative Practices,” Paris, 2005.